

Огнян Симеонов¹
Валентин Гоев²

ГОДИНА XXVI, 2017, 1

ПОЛЕЗНОСТ И ФАКТОРИ ЗА ПОЛЕЗНОСТ НА ВЪТРЕШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР (ЕМПИРИЧНИ ОЦЕНКИ)

Представени са резултати от емпирично изследване на вътрешния одит в публичния сектор в България, които показват, че 10 години след неговото законодателно въвеждане той получава значимо признание от ръководителите на организации. Същевременно са налице и немалко резерви, чието целенасочено използване би довело до повишаване на полезността на вътрешния одит. Все още близо 15% от ръководителите на организации в публичния сектор имат сериозни съмнения в неговата ефикасност. На сравнително ниско равнище са оценките за приноса му за решаване на задачите на системите за вътрешен контрол за осигуряване на надеждност на финансовата и управленската информация и за постигане на икономичност, ефикасност и ефективност на дейностите.

На подобно ниско равнище се оценява приносът на вътрешния одит за изградеността на елементите на системите за вътрешен контрол „контролна среда“ и „информация и комуникация“. Ръководителите на организации имат сериозни резерви относно пълнотата на информацията, получавана от вътрешния одит, което индикира проблеми в стратегическото и годишното планиране на дейността. Като проблем се оценява и навременността на информацията от докладите за конкретните одитни ангажменти.

Приблизително всеки десети ръководител на организация смята, че констатациите и препоръките на вътрешния одит нямат достатъчен принос за организацията, а неговите възможности да им предостави компетентен съвет са ограничени или липсват. Около 15% от ръководителите не смятат, че вътрешният одит е непредубеден и безпристрастен и че неговите приоритети съответстват на целите на организацията.

Представени са и резултати от изследването на редица връзки и зависимости между оценки за различни аспекти от дейността по вътрешен одит, което създава предпоставки за разработване и въвеждане на ефективна стратегия за неговото подобряване и усъвършенстване.

JEL: H83

¹ Огнян Симеонов е проф. д-р в катедра „Финансов контрол“ на УНСС, тел.: 02-8195202, e-mail: osimeonov@abv.bg.

² Валентин Гоев е проф. д-р в катедра „Статистика и иконометрия“ на УНСС, тел.: 02-8195323, e-mail: vgoev@hotmail.com.

Увод

В края на XX и началото на XXI век все повече автори подчертават необходимостта от изследване и оценяване на ефективността на вътрешния одит (ВО) и на способността му да добавя стойност за организацията (Dittenhofer, 2001; Barrett, 1986). За целта се предлагат различни теоретични и методологични подходи. Част от авторите поставят акцент върху проучването на съответствието на дейността по вътрешен одит с операционните изисквания на професионалните стандарти (The IIA, 2011 и сл.). Макар и без да се абсолютизира подобна теза, спазването на изискванията на стандартите се разглежда като гаранция за добавяне на стойност и ефективност (Fadzil, 2005; Xiangdong, 1997; Spraaakman, 1997). Други учени поставят акцент върху изследването на мненията на заинтересуваните от вътрешния одит страни и преди всичко на потребителите на неговите услуги (Frigo, 2002, Norman, 2015). Тук в преобладаваща степен е възприет втория подход.

Емпиричните изследвания на ефективността на вътрешния одит и на способността му да добавя стойност са твърде ограничени на брой в световен план, а в България започват да се извършват през последните години. Най-представителното изследване в световен мащаб е по проект The IIA's Global Internal Audit Survey Reports (The IIA, 2010), като то обхваща около 13 500 респонденти в повече от 100 държави. Подобен проект се реализира и през 2015 г., но неговите резултати още не са публикувани. През 2006 г. Институтът на вътрешните одитори в България (ИВОБ) в сътрудничество с ПрайсуотърхаусКупърс (PwC) прави емпирично проучване за състоянието на вътрешния одит у нас. През 2016 г. е завършено емпирично проучване за ефективността на вътрешния одит в банковия сектор (Konstantinova, 2016).

Тук са представени част от резултатите на емпирично изследване³ на вътрешния одит в публичния сектор в България. Изследването е представително за организациите от публичния сектор, като в извадката са избрани на случаен принцип, по метода на простия случаен безвъзвратен подбор организации, в които е въведена функцията по вътрешен одит. Обхванати са 47 организации (общини, министерства и централни ведомства), като са анкетирани ръководители на тези на висше и средно управленско равнище, както и ръководители на звена за вътрешен одит и вътрешни одитори. Представените резултати имат за цел търсенето на отговори на четири въпроса: 1) Каква е полезността на вътрешния одит според ръководителите на организации? 2) Какви са оценките на ръководителите на организации за приноса на вътрешния одит за решаване на задачите и изграждане на елементите на системите за вътрешен контрол и как те са свързани с техните оценки за полезността от него? 3) Как

³ Теоретичният модел и анкетните карти на изследването са разработени в рамките на научно-изследователски проект на тема "Хармонизиране на системите за вътрешен одит в България с Международните професионални практики по вътрешен одит (IPPF)" с ръководител Огнян Симеонов, финансиран от фонд „Научноизследователска дейност“ на УНСС. Събирането на информация е осъществено през 2014 г. от служители на дирекция „Вътрешен контрол“ на Министерството на финансите с директор Свилен Симеонова. Статистическата обработка е извършена от Валентин Гоев.

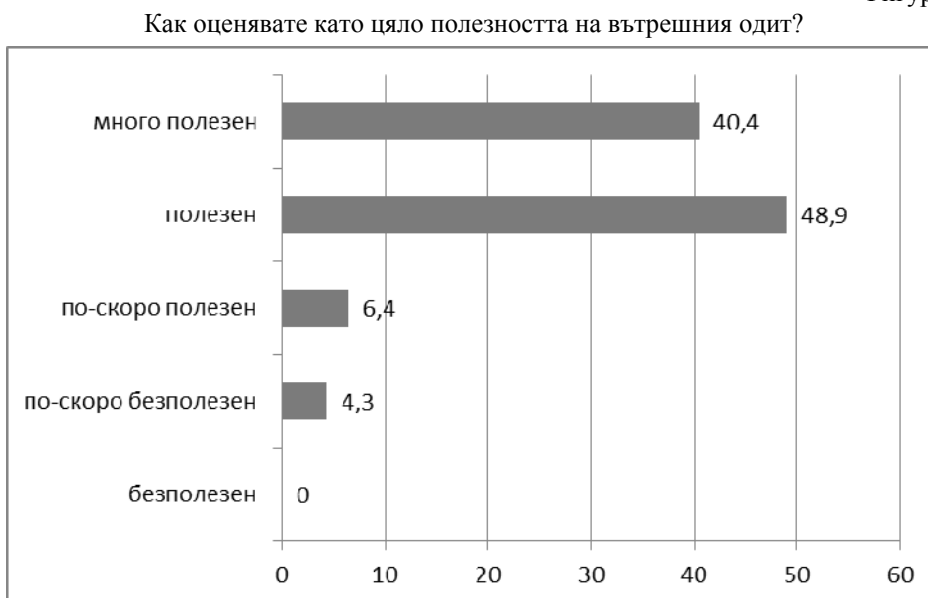
ръководителите на организации оценяват информацията, която им се предоставя от вътрешния одит, и как тези оценки са свързани с оценките им за неговата ползност?
4) Какви са оценките на ръководителите на организации за състоянието на други съществени фактори, свързани с дейността по вътрешен одит, и каква е връзката между тези оценки и оценките им за ползността от вътрешния одит?

Изследването обхваща цялостната дейност на вътрешния одит за спазване на задължителните изисквания на Международните професионални практики по вътрешен одит (IPPF, 2009) и техните ефекти върху оценките за ползност на вътрешния одит от страна на ръководителите на организации от публичния сектор.

1. Оценки за ползност на вътрешния одит според ръководителите на организации

Общата оценка за ползност на вътрешния одит в организациите от публичния сектор в България от страна на ръководители на тези организации на средно и висше управленско равнище показва съществена роля на вътрешните одитори във функционирането и управлението на организациите. Общата оценка на ръководителите за вътрешния одит като „ползнен“ и „много ползнен“ е 89.3%. Липсват оценки за вътрешния одит като „безползнен“. Все още обаче е висок относителният дял на ръководителите (10.7%), които не са убедени в неговата ползност (фиг. 1).

Фигура 1



Ръководителите от висше управленско равнище оценяват относително по-високо полезността на услугата по вътрешен одит спрямо тези на средно управленско равнище (табл. 1). Не е налице обаче статистически значима връзка между оценките за полезност и управленското равнище. Ще отбележим, че статистическата значимост както тук, така и навсякъде в изследването е установена при риск за грешка $\alpha=0.05$.

Таблица 1
Разпределение на оценките за полезност на вътрешния одит като цяло от ръководители на висше и средно управленско равнище (%)

оценки за полезност	на висше управленско равнище	на средно управленско равнище
безполезен		
по-скоро безполезен		9,5
по-скоро полезен		9,5
полезен	45,8	52,4
много полезен	54,2	28,6

Няма статистически значима разлика между оценките на ръководителите за полезността на вътрешния одит като цяло в различните видове организации. Все пак се наблюдава относително по-висока възискателност при оценяването на полезността на вътрешния одит от ръководителите в министерствата (табл. 2).

Таблица 2
Разпределение на оценките за полезност на вътрешния одит като цяло от ръководители на различни видове организации (в проценти)

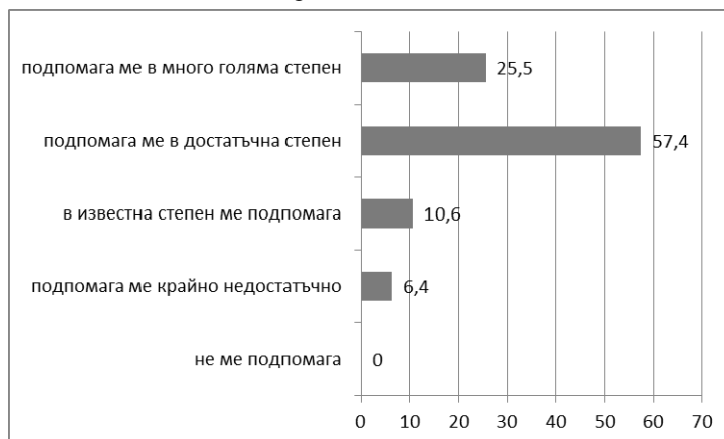
оценки за полезност	община	министерство	централно ведомство	друга
безполезен	0	0	0	0
по-скоро безполезен	3,6	9,1	0	0
по-скоро полезен	7,1	9,1	0	0
полезен	46,4	45,5	66,7	66,7
много полезен	42,9	36,4	33,3	33,3

По-нюансирани, но също на високо равнище са оценките на ръководителите за това доколко вътрешният одит ги подпомага тях лично в управлението на организациите. Относителният дял на подпомаганите в „достатъчна“ и „много голяма“ степен е 82.9%. Отсъстват мнения, че вътрешният одит не ги подпомага въобще. На значимо равнище обаче е относителният дял на ръководителите (17%), които не се чувстват подпомогнати лично в достатъчна степен (вж. фиг. 2).

Високите равнища на оценките за полезност на вътрешния одит са основание за голяма част от ръководителите на организации да смятат вътрешните одитори за своя „дясна ръка“ в управлението. Оценката за вътрешните одитори като хора, които влизат в кръга на „първите помощници“, се споделя общо от 68.1% от ръководителите. За разлика от оценките за общата полезност на вътрешния одит и оценките за степента, в която той лично ги подпомага, тук значително нараства относителният дял на ръководителите, които не са склонни категорично да възприемат вътрешните одитори като свои „първи помощници“ (31.9%) (вж. фиг. 3).

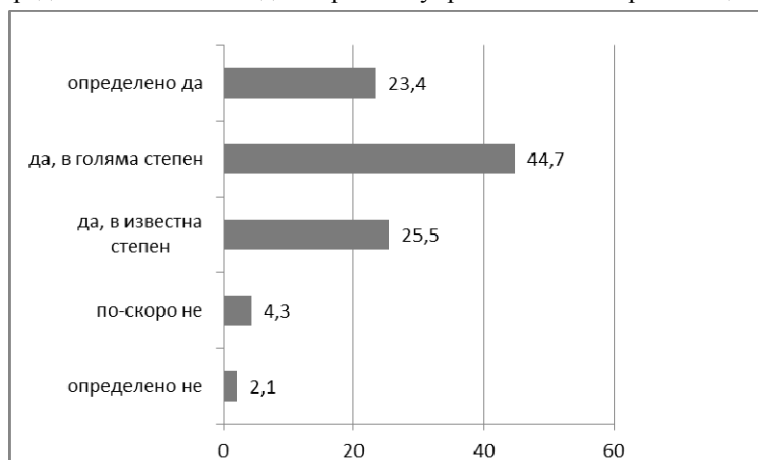
Фигура 2

В каква степен вътрешният одит Ви подпомага Вас лично в управлението на организацията?



Фигура 3

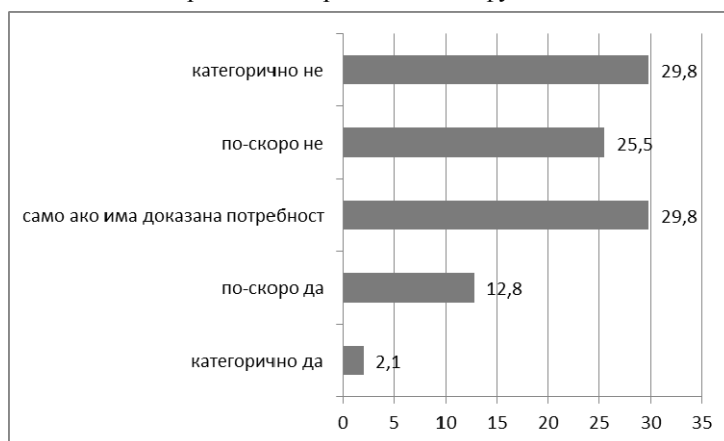
Смятате ли, че вътрешните одитори влизат в кръга на тези, които могат да бъдат определени като Ваша "дясна ръка" в управлението на организацията?



Показателни за високата сравнителна ползност на функцията по вътрешен одит спрямо други функции в организацията са нагласите на ръководителите да пренасочат щатни бройки за вътрешен одит към други функции. Предубедено „за“ такова пренасочване биха се отнесли общо 14.9% от ръководителите, а предубедено „против“ – общо 55.3% от тях. Пренасочването на щатни бройки се разглежда като следствие само на доказани потребности от страна на 29.8% (вж. фиг. 4).

Фигура 4

Ако имате възможност (липса на законови ограничения и др.), бихте ли пренасочили щатните бройки за вътрешен одит към изпълнението на по-полезни според Вас за организацията функции?



Относително по-предубедено „против“ пренасочването на щатни бройки са ръководителите в общините в сравнение с тези от министерствата, но не се наблюдава статистически значима връзка между нагласите за пренасочване и вида на организацията (табл. 3).

Таблица 3

Разпределение на нагласите за пренасочване на щатове в община и министерство (%)

нагласи за пренасочване на щатове	община	министерство
категорично да	0	9,1
по-скоро да	17,9	9,1
само при доказана необходимост	17,9	54,5
по-скоро не	35,7	9,1
категорично не	28,6	18,2

2. Оценки за приноса на вътрешния одит за решаване на задачите и изграждане на системите за вътрешен контрол и връзките им с оценките за неговата полезност според ръководителите на организации

Средните оценки на ръководителите на организацията за приноса на вътрешния одит за решаване на задачите на системите за вътрешен контрол показват, че те оценяват най-високо приноса за спазване на законите, вътрешните актове и договорите, спазването на вътрешните правила и норми за протичане на процеси и операции и опазването на активите от разхищаване, кражби и злоупотреби. Най-ниско се оценява приносът за осигуряване на икономичното влягане на ресурси, както и за гарантиране на надеждност на финансовата и на управленската информация.

Тези оценки могат да се разглеждат като сериозна индикация за преобладаваща „стражева“ ориентация на вътрешния одит към спазването на вътрешни и външни норми, а не толкова като стремеж към цялостно усъвършенстване на управлението на организациите. Данните са показателни и за „дистанцираност“ на вътрешния одит от поддържането и усъвършенстването на отчетните и информационните системи.

Най-малки различия сред ръководителите има в оценките на приноса за съдействието за постигане на целите на организациите, а най-големи – за осигуряване на икономичното влягане на ресурси (табл. 4).

Таблица 4

Средни оценки за принос на ВО за решаване задачите на системите за вътрешен контрол (по 5-бална скала) и оценки за стандартното отклонение

Оценки за принос на ВО по задачи на системата за вътрешен контрол	Средни оценки	Стандартно отклонение
Опазване на активите от разхищаване, кражби и злоупотреби	4,02	0,931
Спазване на законите, вътрешните актове и договорите	4,15	0,859
Осигуряване на надеждност на финансовата информация	3,78	0,892
Осигуряване на надеждност на управленската информация	3,85	0,834
Спазване на вътрешните правила и норми за протичане на процеси и операции	4,11	0,938
Осигуряване на икономичното влягане на ресурси	3,47	1,08
Съдействие за постигане на целите на организациите	3,89	0,814

Оценките за ползност на вътрешния одит на ръководителите на организации са статистически значимо свързани с техните оценки за приноса на ВО в решаването на различните задачи на системите за вътрешен контрол. Връзките между тези оценки по отношение на всички задачи се характеризират като „средни“ (със стойности на коефициента на Крамер между 0,3 и 0,7), но в най-голяма степен за подобряване на оценките за ползност би допринесло подобряването на оценките за приноса на вътрешния одит по отношение на „спазване на вътрешните правила и норми за протичане на процеси и операции“, а в най-малка степен – по отношение на „осигуряване на надеждност на управленската информация“. Тези оценки индикират склонността на ръководителите да подкрепят „стражевата“ ориентация на вътрешния одит, но имат определени очаквания тя да се разпространи и по отношение на финансовата информация (вж. табл. 5).

Таблица 5

Теснота на връзката между оценките за приноса на ВО за решаване на задачи на системите за вътрешен контрол и оценките за полезност на ВО

Връзка между оценки на приноса на ВО за решаване на задачи на системата за вътрешен контрол и оценките за полезност на ВО	Стойност на коефициент на Крамер
Опазване на активите от разхищаване, кражби и злоупотреби	0,574
Спазване на законите, вътрешните актове и договорите	0,595
Осигуряване на надеждност на финансовата информация	0,592
Осигуряване на надеждност на управленската информация	0,351
Спазване на вътрешните правила и норми за протичане на процеси и операции	0,626
Осигуряване на икономичното влягане на ресурси	0,562
Съдействие за постигане на целите на организациите	0,568

Средните оценки на ръководителите за приноса на вътрешния одит за решаването на въпроси, свързани с изграждането и функционирането на елементите на системите за вътрешен контрол, показват, че те оценяват най-високо приноса за идентифициране и оценяване на рисковете за постигане на целите на организациите, за изработването на мерки за ограничаване на рисковете и за спазване и подобряване на процедурите за разрешаване, одобряване, изпълнение и контрол. Най-ниски са оценките за приноса за изграждане на подходяща информационна система, за спазване и подобряване на процедурите за осчетоводяване, за спазване и подобряване на процедурите за управление на човешките ресурси и за утвърждаване на подходящи етични норми и ценности.

Данните показват определени диспропорции в приноса на вътрешния одит в изграждането и функционирането на елементите на системите за вътрешен контрол. Докато по отношение на елементите „управление на риска“ и „контролна среда“ той се възприема като относително висок, то по отношение на „контролна среда“ и „информация и комуникация“ оценките са значително по-ниски.

Най-големи различия има в оценките за приноса на вътрешния одит за спазване и подобряване на процедурите за управление на човешките ресурси, а най-малки – в оценките относно приноса за спазване и подобряване на процедурите за разрешаване, одобряване, изпълнение и контрол (вж. табл. 6).

Таблица 6
Средни оценки за принос на ВО за изграждане и функциониране на елементите на системите за вътрешен контрол (по 5-бална скала) и оценки за стандартното отклонение

Оценки за принос на ВО по елементи на системата за вътрешен контрол	Средни оценки	Стандартно отклонение
Утвърждаване на подходящи етични норми и ценности	3,57	1,098
Спазване и подобряване на правилата и процедурите при управление на човешките ресурси	3,49	1,12
Идентифициране и оценяване на рисковете за постигане на целите на организацията	4,15	1
Изработване на мерки за ограничаване на рисковете за постигане на целите на организацията	4,02	1,073
Спазване и подобряване на процедурите за разрешаване, одобряване, изпълнение и контрол	3,98	0,921
Спазване и подобряване на процедурите за достъп до активите и информацията	3,64	0,987
Спазване и подобряване на процедурите за осчетоводяване	3,47	1,08
Разкриване и предотвратяване на измами	3,74	1,031
Изграждане на подходяща информационна система	3,15	0,955
Прилагане и усъвършенстване на система за документиране и документооборот	3,66	0,939

Оценките за ползност на вътрешния одит от ръководителите на организации в повечето случаи са статистически значимо свързани с техните оценки за приноса на вътрешния одит по различни въпроси на изграждането и функционирането на елементите на системите за вътрешен контрол. Няма установени значими влияния от страна на приноса по отношение на „изграждане на подходяща информационна система“ и „прилагане и усъвършенстване на система за документиране и документооборот“. В най-голяма степен оценките на ръководителите за ползност на вътрешния одит биха се повишили при подобряване на оценките за принос при разкриване и предотвратяване на измами, а в най-малка – при подобряване на оценките в посочените две области.

Данните индикират съществуващи високи очаквания у ръководителите за принос на вътрешния одит по отношение на елемента „контролна среда“ въпреки неговото ниско равнище към момента на изследването. Може да бъде направен и изводът за „примиреност“ на ръководителите към ниския принос по отношение на елемента

„информация и комуникация“ с изключение на функционирането на счетоводните информационни системи (табл. 7).

Таблица 7

Теснота на връзката между оценките за принос на ВО по елементи на системите за вътрешен контрол и оценките за полезност на ВО

Връзка между оценки за принос на ВО по елементи на системата за вътрешен контрол и оценките за полезност на ВО	Стойност на коефициент на Крамер
Утвърждаване на подходящи етични норми и ценности	0,568
Спазване и подобряване на правилата и процедурите при управление на човешките ресурси	0,561
Идентифициране и оценяване на рисковете за постигане на целите на организацията	0,525
Изработване на мерки за ограничаване на рисковете за постигане на целите на организацията	0,516
Спазване и подобряване на процедурите за разрешаване, одобряване, изпълнение и контрол	0,539
Спазване и подобряване на процедурите за достъп до активите и информацията	0,511
Спазване и подобряване на процедурите за осчетоводяване	0,466
Разкриване и предотвратяване на измами	0,745
Изграждане на подходяща информационна система	няма значима връзка
Прилагане и усъвършенстване на система за документиране и документооборот	няма значима връзка

3. Оценки за качествата на информацията, която се предоставя от вътрешния одит и техните връзки с оценките за неговата полезност от ръководителите на организации

Ръководителите на организации оценяват най-високо надеждността на информацията, която получават от вътрешния одит. Най-ниска е оценката за пълнотата на информацията. Претенциите към този показател несъмнено се дължат на слабости в стратегическото и годишното планиране на дейността по вътрешен одит, която не осигурява достатъчно съответствие между информационните очаквания на ръководителите на организации и резултатите от дейността. Това води до извода, че съществуват дефицити в отразяването на приоритетите на

организациите в одитните планове. Най-големи са различията в оценките на ръководителите относно пълнотата и своевременността на информацията (табл. 8).

Таблица 8
Средни оценки за качество на информацията от вътрешния одит

Оценки за качеството на информацията, предоставяна от ВО на ръководителите	Средни оценки	Стандартно отклонение
Оценка на информацията от ВО: достатъчна	3.85	0.659
Оценка на информацията от ВО: своевременна	3.72	0.800
Оценка на информацията от ВО: надеждна	4.02	0.707
Оценка на информацията от ВО: пълна	3.68	0.862

Оценките за ползност на вътрешния одит от ръководителите на организации са в най-силна връзка с пълнотата на информацията, която вътрешният одит им предоставя, а в сравнително най-слаба – от нейната достатъчност (табл. 9).

Таблица 9
Теснота на връзката между оценките за качество на информацията от ВО и неговата ползност

Връзки между оценки за качество на информацията, предоставяна от ВО на ръководителите и оценките за неговата ползност	Стойност на коефициент на Крамер
Оценка на информацията от ВО: достатъчна	0.491
Оценка на информацията от ВО: своевременна	0.554
Оценка на информацията от ВО: надеждна	0.543
Оценка на информацията от ВО: пълна	0.700

По-конкретните оценки на ръководителите на организации за качеството на докладите за изпълнените одитни ангажменти показват, че те оценяват най-високо тяхната конструктивност, а най-ниско – навременността им. По-ниските оценки за навременността на одитните доклади отново подкрепят възможния извод за проблеми в планирането на одитните ангажменти. Най-големи са различията при оценките за навременността на докладите и тяхната стегнатост и конкретност (табл. 10).

Оценките за ползност на вътрешния одит са в най-голяма степен свързани с тези за конструктивност на одитните доклади. Сравнително най-слаба е връзката с пълнотата и навременността на докладите, както и с тяхната прецизност. Оценките за свързаността на навременността на докладите с ползността на вътрешния одит са в противоречие с ниските оценки на ръководителите за равнището на навременност, но вероятно това се дължи на тяхното привикване към съществуващата одитна практика в планирането (табл. 11).

Таблица 10

Средни оценки за качество на докладите за изпълнение на конкретните одитни ангажменти

Оценки за качествата на докладите за изпълнените одитни ангажменти	средни оценки	стандартно отклонение
Качество на докладите на ВО: прецизни	4,11	0,924
Качество на докладите на ВО: обективни и непредубедени	4,2	0,833
Качество на докладите на ВО: ясни и логични	4,09	0,9
Качество на докладите на ВО: стегнати и конкретни	4,09	0,939
Качество на докладите на ВО: конструктивни	4,22	0,841
Качество на докладите на ВО: пълнота	4,13	0,859
Качество на докладите на ВО: навременност	4,04	0,942

Таблица 11

Теснота на връзката между оценките за качеството на докладите за одитните ангажменти и оценките за полезност на ВО

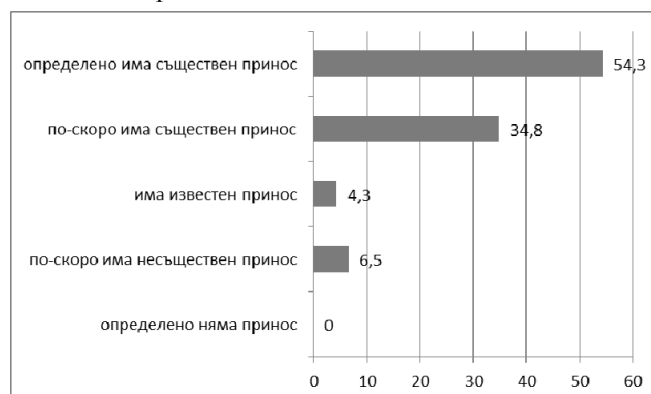
Връзки между оценки за качествата на докладите за изпълнените одитни ангажменти и оценките за полезност на ВО	Стойност на коефициент на Крамер
Качество на докладите на ВО: прецизни	0,497
Качество на докладите на ВО: обективни и непредубедени	0,517
Качество на докладите на ВО: ясни и логични	0,459
Качество на докладите на ВО: стегнати и конкретни	0,554
Качество на докладите на ВО: конструктивни	0,606
Качество на докладите на ВО: пълнота	0,494
Качество на докладите на ВО: навременност	0,494

4. Други фактори от дейността по вътрешен одит и тяхната свързаност с оценките за неговата полезност от ръководителите на организации

Оценките на ръководителите на организации за полезността на вътрешния одит са силно свързани с тяхното мнение за приноса на констатациите и изпълнението на препоръките на вътрешния одит за подобряване на дейността на организацията и за постигане на нейните цели (коефициент на Крамер 0.708). Значителната част от ръководителите оценяват приноса на вътрешния одит в това отношение като съществен или по-скоро съществен (89.2%). За 10.8% този принос обаче е несъществен или само в „известна“ степен съществен (вж. фиг. 5).

Фигура 5

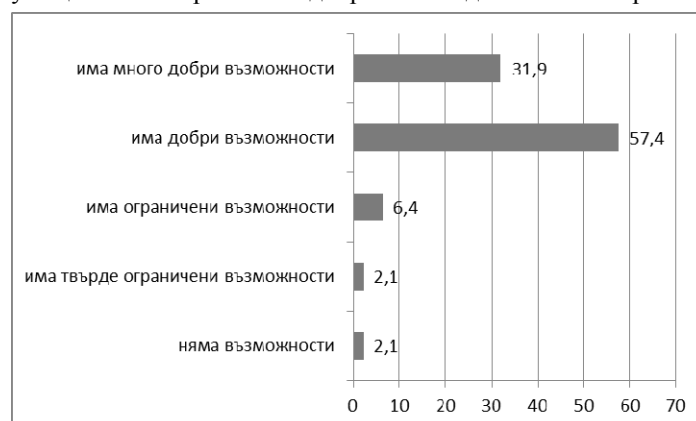
Смятате ли, че отстраняването на констатираните от ВО слабости и недостатъци и изпълнението на дадените от него препоръки имат принос за подобряване на дейността на организацията и за постигане на нейните цели?



Близка до силната е връзката на оценките на ръководителите на организации за ползността на вътрешния одит с техните оценки за неговата способност да им предостави компетентен съвет за подобряване на дейността на организацията (коефициент на Крамер 0.635). Като много добри и добри се оценяват възможностите на вътрешния одит в това отношение в 89.4% от случаите. 10.6% от ръководителите, обаче смятат, че възможностите на вътрешния одит да им предостави компетентен съвет са само ограничени, твърде ограничени или отсъстват (фиг. 6).

Фигура 6

Как оценявате възможностите на ВО да Ви предостави компетентен съвет по интересующите Ви въпроси за подобряване на дейността на организацията?



Сходна е връзката между оценките за възможността на ръководителя на вътрешния одит за пряк и неограничен достъп до висшето ръководство и оценките за ползност

на вътрешния одит от ръководителите на организации (коефициент на Крамер 0.623). Такъв достъп се подчертава категорично от 66.6% от ръководителите. Според 6.4% от тях обаче достъп по-скоро няма или има само при извънредни ситуации (фиг. 7).

Фигура 7

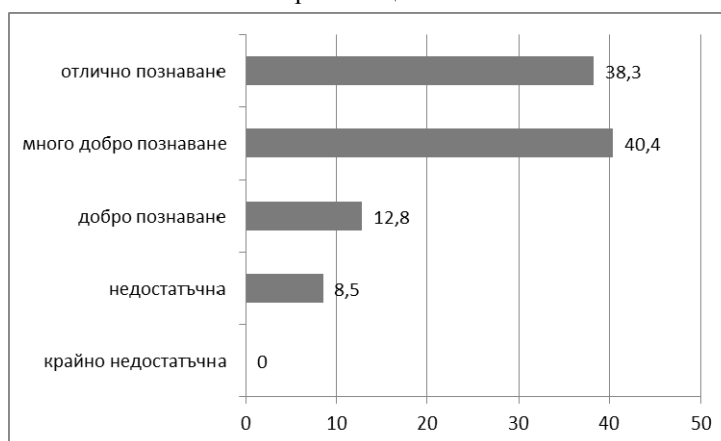
Ръководителят на звеното за ВО има ли пряк и неограничен достъп до висшето ръководство на организацията?



На сравнително по-ниско равнище, но също близка до силната е връзката между оценките на ръководителите на организации за познаването от страна на ръководителя на вътрешния одит на проблемите на организацията и оценките им за полезността на вътрешния одит (коефициент на Крамер 0.602). Преобладаващата част от респондентите оценяват познаването на проблемите на организацията от ръководителите на вътрешния одит като отлично и много добро (78.7%), а 8.5% – като незадоволително (фиг. 8).

Фигура 8

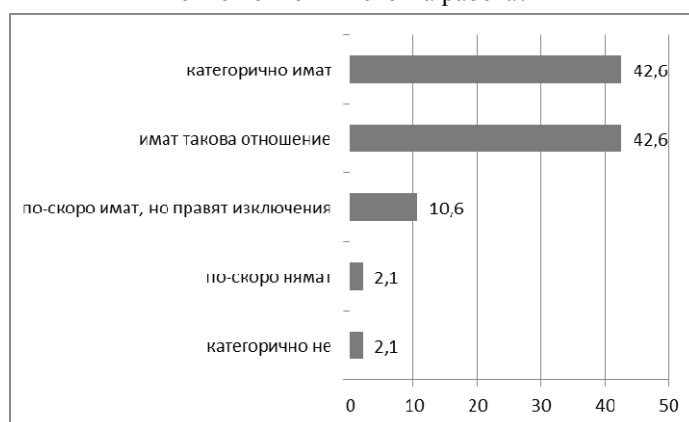
В каква степен считате, че ръководителят на ВО познава проблемите на организацията?



Средна по сила, но също със стойност, близка до силната, е връзката между оценките на ръководителите за непредубедеността и безпристрастността на вътрешните одитори и оценките им за ползността на вътрешния одит за организацията (коефициент на Крамер 0.589). Категорично се посочва наличието на непредубедено и безпристрастно отношение от 42.6% от ръководителите, като обаче в 14.8% от случаите се смята, че вътрешните одитори или категорично нямат такова отношение, или по-скоро нямат, или по-скоро имат, но правят изключения (вж. фиг. 9).

Фигура 9

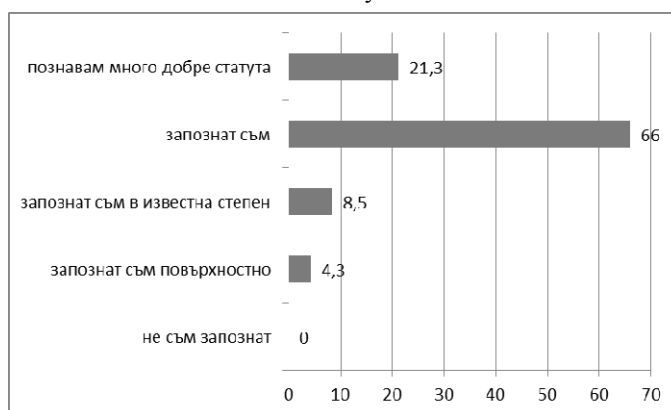
Смятате ли, че вътрешните одитори имат непредубедено и безпристрастно отношение към своята работа?



Също на средно равнище е силата на връзката между оценките на ръководителите за тяхното познаване на статута на вътрешния одит и оценките им за ползността на вътрешния одит (коефициент на Крамер 0.573). Познаване и много добро познаване на статута се посочва от 81.3% от ръководителите, а 12.8% смятат, че го познават само в известна степен или повърхностно (вж. фиг. 10).

Фигура 10

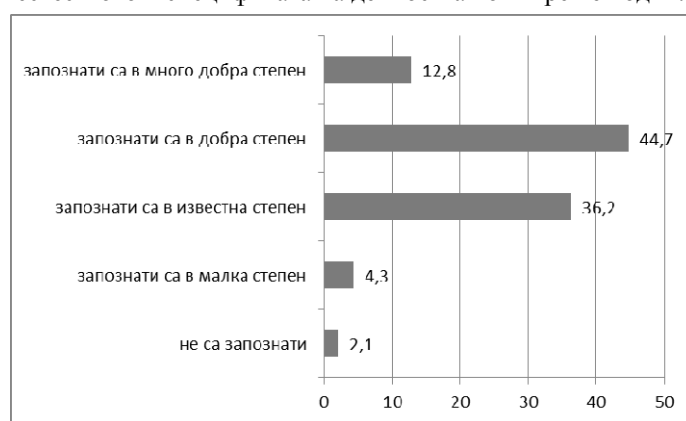
Запознати ли сте със статута на звеното за ВО?



Същата е и теснотата на връзката между оценките за познаването на естеството и спецификата на дейността по вътрешен одит от страна на средните ръководители и оценките на ръководителите за нейната полезност (коефициент на Крамер 0.573). Оценява се, че 57.5% от средните ръководители познават добре и много добре естеството и спецификата на вътрешния одит, докато съществена част от тях го познават само в известна степен, в малка степен и не го познават (42.5%) (фиг. 11).

Фигура 11

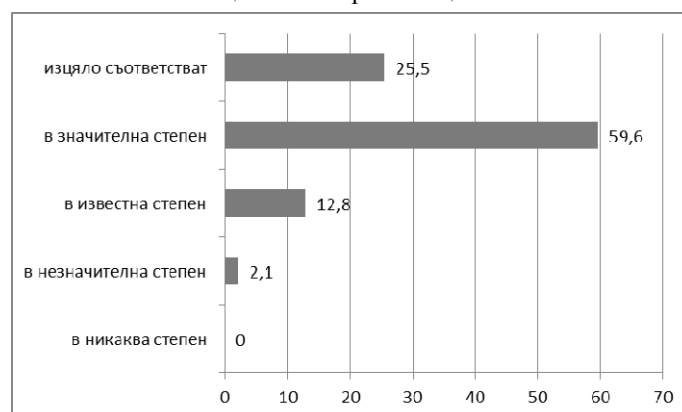
Смятате ли, че средните ръководители в организацията познават достатъчно добре естеството и спецификата на дейността по вътрешен одит?



На средно равнище е и връзката между оценките за полезност на вътрешния одит на ръководителите на организации и техните оценки за съответствието на приоритетите в дейността по вътрешен одит с целите на организацията (коефициент на Крамер 0.478). 85.1% смятат, че те изцяло или в значителна степен съответстват, а 14.9% оценяват, че те съответстват само в известна или в незначителна степен (фиг. 12).

Фигура 12

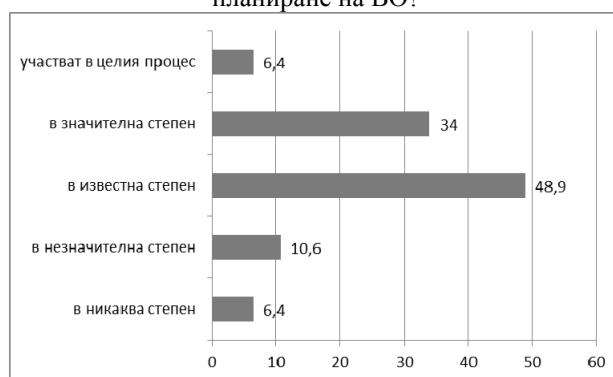
В каква степен според Вас приоритетите в дейността на звеното за ВО съответстват на целите на организацията?



Подобна е връзката между оценките за ползност на вътрешния одит и тези за участието на висши и средни ръководители в изработването и прилагането на риск модела за идентифициране, измерване и оценка на рисковете пред организацията за целите на стратегическото и годишното планиране на вътрешния одит (коефициент на Крамер 0.460). В 40.4% от случаите се оценява, че висшите и средните ръководители участват изцяло или в значителна степен. В 59.6% от случаите обаче те участват само в известна степен, в незначителна степен или изобщо не участват (фиг. 13).

Фигура 13

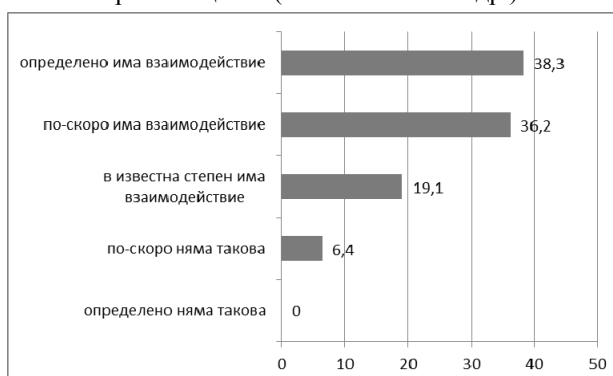
В каква степен висши и средни ръководители от организацията участват в изработването и прилагането на риск модела за идентифициране, измерване и оценка на рисковете пред организацията за целите на стратегическото и годишното планиране на ВО?



Близко до слаба е връзката между оценките на ръководителите на организации за взаимодействието между вътрешните и външните одитори и техните оценки за ползност на вътрешния одит (коефициент на Крамер 0.369). В 74.5% от случаите се оценява, че има или че по-скоро има такова взаимодействие, докато в 25.5% – че има само в известна степен или че по-скоро няма (фиг. 14).

Фигура 14

Как оценявате взаимодействието между вътрешните и външните одитори на организацията (Сметна палата и др.)?



Заключение

Изследването показва, че десет години след нейното законодателно регламентиране за публичния сектор (от 2006 г.) функцията по вътрешен одит може да се приеме за имплементирана във висока степен в управленската практика на организациите от този сектор. Преобладаващата част от ръководителите на организации я оценяват като „полезна“ и „много полезна“. Все още обаче е значим броят на тези ръководители, които имат много сериозни съмнения в ефикасността (резултатността) на вътрешния одит и биха пренасочили използването за него щатни бройки към други функции.

Ръководителите на организации оценяват най-високо приноса на вътрешния одит за постигане на съответствие – спазване на законите, вътрешните актове и договорите, спазване на вътрешните правила и норми за протичане на процеси и операции. На високо равнище се оценява приносът за опазване на активите от разхищаване, кражби и злоупотреби. На по-ниско равнище са оценките за постигане на икономичност, ефикасност и ефективност на дейностите – съдействие за постигане на целите на организацията, осигуряване на икономичното влягане на ресурсите. На подобно ниско ниво се оценява и приносът за осигуряване на надеждност на финансовата и управленската информация.

Най-тясна е връзката между оценките за общата полезност на вътрешния одит и оценките за неговия принос за спазване на вътрешните правила за протичане на процеси и операции, за спазване на законите, вътрешните актове и договорите, за осигуряване на надеждност на финансовата информация.

Оценките на ръководителите на организации за приноса на вътрешния одит по елементи на системата за вътрешен контрол са най-високи относно управлението на рисковете – за идентифициране и оценяване на рисковете за постигане на целите на организацията, за изработване на мерки за постигане на целите. На подобно високо ниво са оценките за приноса по отношение на контролните дейности – за спазване и подобряване на процедурите за разрешаване, одобряване, изпълнение и контрол, за разкриване и предотвратяване на измами. На по-ниско равнище са оценките във връзка с приноса за елементите „информация и комуникация“ и „контролна среда“ – за изграждане на подходяща информационна система, за спазване и подобряване на процедурите за осчетоводяване, за спазване и подобряване на процедурите за управление на човешките ресурси и за утвърждаване на подходящи етични норми и ценности.

Най-силна е връзката между оценките за общата полезност на вътрешния одит и тези за неговия принос за разкриване и предотвратяване на измами, за утвърждаване на подходящи етични правила и норми, за спазване и подобряване на правилата и процедурите за управление на човешките ресурси.

Ръководителите на организации оценяват най-високо надеждността на цялостната информация, която получават от вътрешния одит и конструктивността на одитните доклади. Най-ниски са оценките за пълнотата на общата информация и навременността на одитните доклади. Оценките за цялостната информация,

получавана от вътрешния одит, са по-ниски от тези за информацията, получавана от одитните доклади.

Най-тясна е връзката между оценките за общата ползност на вътрешния одит и оценките за пълнота на цялостната информация от вътрешния одит и за конструктивност на одитните доклади.

Оценките на ръководителите на организации за общата ползност на вътрешния одит са в силна или средна по сила връзка с техните оценки за приноса на констатациите и изпълнението на препоръките на вътрешния одит за подобряване на дейността на организацията и постигане на нейните цели, за способността на ВО да им предостави компетентен съвет за подобряване на дейността на организацията, за познаването от страна на ръководителя на вътрешния одит на проблемите на организацията, за непредубедеността и безпристрастността на вътрешните одитори, за съответствието на приоритетите в дейността по вътрешен одит с целите на организацията.

Все още е значим дялът на ръководителите на организации, които смятат, че приносът на констатациите и препоръките на вътрешния одит за подобряване на дейността на организацията е несъществен или съществен само в „известна степен“ и че възможностите на вътрешния одит да им предостави компетентен съвет са само ограничени, твърде ограничени или отсъстват. Немалка част от ръководителите на организации оценяват познаването на проблемите на организацията от ръководителите на вътрешния одит като незадоволително и считат, че вътрешните одитори или нямат непредубедено и безпристрастно отношение, или че „по-скоро нямат“, или по-скоро имат, но правят изключения. Съществен е относителният дял на тези от тях, които са на мнение, че приоритетите на вътрешния одит съответстват само в известна или незначителна степен на целите на организацията.

Оценките на ръководителите на организации за ползността на вътрешния одит имат средна степен на връзка с техните оценки за различни аспекти на взаимодействието между тях и вътрешните одитори - за осигуряване на пряк и неограничен достъп на ръководителя на вътрешния одит до висшето ръководство на организацията, за познаването от страна на ръководителите на статута на вътрешния одит, за познаването на естеството и спецификата на дейността по вътрешен одит от страна на средните ръководители, за участието на висши и средни ръководители в изработването и прилагането на модела за идентифициране, измерване и оценка на рисковете пред организацията за целите на стратегическото и годишното планиране на вътрешния одит, за взаимодействието между вътрешните и външните одитори.

Оценките на ръководителите за състоянието на тези фактори показват, че пряк и неограничен достъп на ръководителя на вътрешния одит до висшето ръководство в немалка част от организациите по-скоро няма или има само при извънредни ситуации. Немалка част от ръководителите оценяват също, че познават статута на вътрешния одит или само в известна степен, или повърхностно. Висок е относителният дял на средните ръководители, които познават естеството и спецификата на вътрешния одит само в известна степен, в малка степен и не го познават. Повечето от висшите и средните ръководители участват в изработването и прилагането на риск модела за идентифициране, измерване и оценка на рисковете

само в известна степен, в незначителна степен или въобще не участват. Значим е относителният дял на вътрешните одитори, които по-скоро нямат взаимодействие с вътрешните одитори или имат само в известна степен.

Като обобщение на всичко казано може да се направи изводът, че от 2006 г. досега вътрешният одит е получил значимо признание от ръководителите на организации в публичния сектор. Същевременно са налице значителни резерви за повишаване на неговата полезност, които могат да бъдат използвани при разработването и ефективното въвеждане на липсваща към момента стратегия за развитие на вътрешния одит в публичния сектор.

Използвана литература

- Barrett, M. J. (1986). Measuring internal auditing performance. – Internal Auditing, Vol. 2, pp. 30-35.
- Dittenhofer, M. (2001). Internal audit effectiveness: an expansion of present methods. – Managerial Auditing Journal, Vol. 16, N 8, pp. 443-450.
- Fadzil, F. H., Haron, H. & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. – Managerial Auditing Journal, Vol. 20, N 8, pp. 844-866.
- Frigo, M. L. (2002). A Balance Scorecard Framework for Internal Auditing Departments (Paperback). The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, Florida.
- The Institute of Internal Auditors. (2009). IPPF. Altamonte Springs, Florida.